الدليل الإرشادي

لمراجعة التقارير الوطنية الطوعية لجنة الرقابة على أهــداف التنمية المستدامــة - الأربوساي

أغسطس 2023

تصميم وإخراج: دائرة التواصل والإعلام

قائمة المحتويات

مقدمة 4

الاستقلالية 9

الموضوعية وأخلاقيات المهنة 9

مخاطر الرقابة 9

مخاطر الإحتيال / الغش 9

اختيار المجالات ذات الدلالة للمستخدمين المستهدفين 10

التقدير/ الحكم المهني والشك المهني 10

رقابة الجودة 10

التوثيق 11

التواصل 11

أولا: التخطيط لمهمة الرقابة 11

احتياجات المستخدم المستهدف 12

إتاحة المعلومات وإمكانية الوصول إليها 13

كفاءات المراجعين 13

إتاحة الموارد 14

تحديد موضوع الرقابة/ المراجعة ونطاقها 14

تحديد هدف الرقابة/ المراجعة 16

فهم عمليات الجهة 17

فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية 17

ثانياً: جمع الأدلة 19

ثالثاً: تحليل وتقييم الأدلة 24

رابعـــاً: إعداد التقرير 26

خامســاً: المتابعة 28

المصطلحات 29

المقدمة

إن دور الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في المساءلة عن نتائج تحقيق أهداف التنمية المستدامة يتمثل بشكل عام في:

أولاً: تقييم النتائج والتقدم المحرز خلال مرحلتي الجاهزية والتنفيذ الفعلي لأهداف التنمية المستدامة

ثانيًا: مراجعة الاستعراضات الوطنية الطوعية، المقدمة للمنتدى السياسي الرفيع المستوى

ومما لا شك فيه أن موضوع مراجعة التقارير الوطنية الطوعية يعتبر من المواضيع المستجدة؛ نظراً لحداثة تجربة الدول والأجهزة العليا للرقابة في مجال التنمية المستدامة، لذا فإن أهمية مراجعة تلك التقارير تأتي انطلاقاً من حداثتها، وما تتسم به من خصائص نوعية باعتبارها ذات منفعة لكافة الأطراف المستخدمة للتقرير، فضلاً عن كونها الوسيلة الأكثر شفافية ووضوحا للتعبير عن التزام الدولة بتعهداتها العالمية تجاه خطة التنمية المستدامة 2030.

وحيث أن إعداد التقارير الطوعية واستعراضها قد يتم بالتزامن مع مرحلة الجاهزية لتنفيذ الخطة أو مرحلة التنفيذ الفعلي لها - بحسب ظروف كل دولة - فإن دور الأجهزة العليا للرقابة في مراجعة تلك التقارير يأتي بهدف التحقق من مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المضمنة بها

وتتعلق الملاءمة عادة بتوقيت نشر التقارير، وتأثيرها، وقيمتها التنبؤية، أما التحقق من موثوقية المعلومات الواردة في التقرير الطوعي والتأكد من مصداقيتها فيأتي انطلاقاً من وجوب أن تكون المعلومات والإفصاحات - أياً كان نوعها - موثوقة ويمكن الاعتماد عليها، وخالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز

ولكي تتحقق صفة المصداقية والموثوقية في المعلومات والبيانات الواردة في التقارير الوطنية الطوعية، فإنها لا بد وأن تتصف بالآتي:

- **القابلية للمقارنة:** من خلال إمكانية التوصل إليها من قبل أي شخص أو جهة بشرط استخدام ذات أساليب القياس

- **الموضوعية:** أو عدم التحيز، وصدق التعبير بحيث يتم إعداد المعلومات بشكل محايد وليس بغرض إظهارها بما يتلاءم مع ما ترغب به الأطراف المستخدمة لتلك التقارير

وفي ضوء خضوع مرحلتي الاستعداد والجاهزية والتنفيذ الفعلي لخطة التنمية المستدامة للتقييم من خلال المنهجية الشاملة أو طريقة الحكومة ككل باستخدام رقابة الأداء بهدف متابعة التقدم في تنفيذ خطط الدولة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، فإنه يمكن القول إن فحص ومراجعة التقارير الوطنية الطوعية هو عبارة عن خدمة توكيدية تصديقية تهدف إلى الحصول على مستوى التأكيد الملائم للبيانات الواردة في التقرير الطوعي للدولة بشأن نتائج تنفيذ تلك المرحلتين المشار إليهما والتقدم المحرز بهما

طبيعة مهمة مراجعة التقارير الطوعية

إن مراجعة التقارير الوطنية الطوعية بشأن التنمية المستدامة تأتي في إطار مهام التصديق على الالتزام، للتحقق من مصداقية البيانات والمعلومات المضمنة بتلك التقارير والتأكيد عليها

أهداف المراجعة

وبشكل عام فإن أهمية مراجعة التقارير الوطنية الطوعية التي تستعرضها الدول أمام المنتدى السياسي الرفيع المستوى؛ تأتي انطلاقاً من أهمية تعظيم الاستفادة مما تحتوي عليه من بيانات، من خلال التحقق من مصداقيتها وصلاحيتها لتحقيق الغايات التي جُمِعَت من أجلها

وإذا كانت مراجعة تلك التقارير تندرج ضمن إطار مهام التصديق على الالتزام -كما سبق وأن أشرنا -فكيف يتم استخدام هذا النوع من المهام في مراجعة التقارير الوطنية الطوعية والتدقيق عليها؟

قبل أن نجيب على هذا التساؤل فإنه لا بد وأن نوضح بشيء من التفصيل أسباب اختيار رقابة التصديق على الالتزام لمراجعة التقارير الوطنية الطوعية دون غيرها من أنواع الرقابة الأخرى؟

نطاق/ مجال المراجعة

فمن المعروف وفقًا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، أن الهدف الرئيسي من رقابة الالتزام بشكل عام هو تزويد المستخدمين المستهدفين بالمعلومات حول مدى التزام الجهات الحكومية الخاضعة للرقابة بالمرجعيات التي تحكم موضوع الرقابة، من قوانين وسياسات وقرارات وبنود متفق عليها وغير ذلك من المرجعيات التي يمكن الاعتماد عليها كمعيار لإجراء المطابقة

طبيعة المراجعة

كما أنه -وفقاً لذات المعيار -فإن كل مهمة رقابة التزام هي مهمة تأكيد، وكل مهمة تأكيد إما أن تكون مهمة تصديق أو مهمة تقرير مباشر، حيث يختار المدقق مستوى التأكيد بناء على احتياجات المستخدمين المستهدفين، بحيث يمنح المدقق تأكيداً معقولاً أو محدوداً للموضوع الذي تشمله الرقابة

الجهات المشمولة

فقد يرغب المستخدمون المستهدفون في الوثوق بمدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة من الجهات الخاضعة للرقابة؛ ليتمكنوا من اتخاذ قراراتهم على أساسها، لذا فإن عملية الرقابة هنا تأتي كعملية منظمة تهدف إلى الوصول إلى الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تقدمها تلك الجهات تلتزم بالمعايير والمرجعيات المحددة.

الإطار المعياري الذي يحكم المراجعة

فإذا استندت الرقابة على تقييم المعلومات (ذات الصلة بموضوع الرقابة)، فإنها تعد مهمة تصديق على الالتزام، أما إذا استندت على تقييم الحالات الفعلية المتعلقة بتلك المعلومات (الموضوع) فإنها تعد مهمة إعداد تقرير مباشر

وبإسقاط ما سبق على التقارير الوطنية الطوعية، وحيث أن الجهات المعنية بالتنمية المستدامة -بحسب نظام كل دولة - تقوم بإعداد واستعراض وتقديم ونشر التقارير الطوعية؛ التزاما منها بخطة وجدول أعمال التنمية المستدامة 2030، فإن تلك التقارير بما تحويه من بيانات ومعلومات وإحصاءات بشأن التقدم المحرز في تنفيذ أهداف التنمية المستدامة تعد بمثابة المعلومات ذات الصلة التي يتم تقييمها والتحقق من مصداقيتها، والتي تشكل في جوهرها موضوع مهمة التصديق على الالتزام

الرأي والمخرجات

فدور المراجع هنا يكمن في إعطاء استنتاجات تأكيدية (تصديقية) حول ما إذا كانت التأكيدات التي يحويها التقرير الوطني الطوعي صحيحة أم لا، وبالتالي فإن المراجع يبدي في هذا النوع من الرقابة رأيه في المعلومات المقدمة من الحكومة بشأن التقدم المحرز في تحقيق أهداف التنمية المستدامة بدلا من تقييم التقدم المحرز ذاته

أي أن الجهة الخاضعة للرقابة هي من يقدم - في إطار مهام التصديق -المعلومات -محل الفحص -والتي يقوم على أساسها المدقق بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة كأساس معقول لصياغة استنتاج يعبر عنه في شكل ملاحظات أو استنتاجات أو توصيات أو رأي

بينما في مهام التقارير المباشرة فإن المدقق هو من يقدم المعلومات حول موضوع الرقابة كنتيجة لقياس وتقييم موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير، وذلك في شكل استنتاجات وملاحظات وتوصيات.

خلاصة الأمر أنه عندما تقدم الجهة الحكومية المعنية في دولة ما تقريرها الوطني الطوعي بشأن أنشطتها المتعلقة بالتنمية المستدامة، **فإن دور الجهاز الأعلى للرقابة يدور حول التأكد من الافتراضات المتعلقة بمدى دقة المعلومات الواردة في التقرير (تأكيد الدقة)، ومدى اكتمالها (تأكيد الاكتمال)، وما إذا كانت تلك المعلومات ملتزمة بالقوانين والمرجعيات ذات الصلة (تأكيد الالتزام)، وذلك عن طريق إجراء رقابة التصديق على الالتزام باعتبارها أنسب أنواع الرقابة في هذا الشأن**

المبادئ العامة لمراجعة التقارير الطوعية

بعد أن تم تحديد نوع الرقابة التي سيتم استخدامها في عملية مراجعة التقارير الوطنية الطوعية، سيتم بيان الخطوات العملية للمراجعة، بالاسترشاد بالمعيار الدولي لرقابة الالتزام (ISSAI4000)

يجب أن يراعي الجهاز الأعلى للرقابة المبادئ العامة لرقابة الالتزام قبل البدء في تصميم وتخطيط وتنفيذ عملية الرقابة على التقارير الوطنية الطوعية، حيث تتمثل المبادئ المشار إليها فيما يلي:

الاستقلالية

إن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة مرتبطة إرتباطا وثيقا باستقلالية أعضائها. ويعرف الأعضاء بأنّهم الأشخاص الذين توكل إليهم مهمة اتخاذ القرارات باسم الجهاز، ويعتبرون مسؤولين عن هذه القرارات أمام جهات ثالثة

الموضوعية وأخلاقيات المهنة

يكون ذلك من خلال التزام المدقق بالإجراءات ذات الصلة بالموضوعية وبأخلاقيات المهنة والتي تلتزم بدورها بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة حول الموضوعية والأخلاقيات، فلا بد وأن يحرص المدقق على أن يبقى موضوعياً؛ كي تكون ملاحظاته واستنتاجاته بشأن موضوع الرقابة -المتمثل هنا في التقرير الوطني الطوعي -حيادية وينظر إليها على هذا النحو من قبل أطراف أخرى

مخاطر الرقابة

ينبغي على المدقق أن يقوم بالإجراءات المناسبة لتقليص مخاطر تقديم استنتاجات غير صحيحة بشأن التقارير الوطنية الطوعية -محل الفحص -إلى مستوى منخفض مقبول، من خلال توقع المخاطر المعروفة أو الممكنة أثناء العمل، وما قد يترتب على الإجراءات المقترحة لمعالجة تلك المخاطر

مخاطر الاحتيال / الغش

وهي من أهم المخاطر التي ينبغي على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار عبر مسار الرقابة، وعند توثيق نتائج التقويم، فلا بد على المدقق أن يقيم ويحدد مخاطر الاحتيال التي قد تكون التقارير الطوعية -محل الفحص -قد بنيت عليها، وأن يحصل على أدلة كافية ومناسبة لإثباتها؛ ذلك أن مخاطر عدم اكتشاف الأفعال غير القانونية الناتجة عن الغش/ الاحتيال أعلى من مخاطر عدم اكتشاف الوقائع الناجمة عن الأخطاء

اختيار المجالات ذات الدلالة للمستخدمين المستهدفين

فعندما يمتلك الجهاز الأعلى للرقابة السلطة التقديرية لاختيار نطاق رقابة الالتزام، ينبغي عليه تحديد المجالات التي تكون ذات أهمية للمستخدمين المستهدفين، فقد يتناول التقرير الطوعي بيان التقدم المحرز في أكثر من هدف من أهداف التنمية المستدامة، إلا أن على الجهاز أن يقوم بالإجراءات الضرورية لتحديد المجالات المهمة ذات المخاطر المحتملة بعدم الالتزام، أو تلك التي يشوبها شك في مصداقيتها وموثوقيتها، وذلك أخذا بالاعتبار عدة أمور منها اهتمامات عموم المواطنين أو السلطات ذات الصلة كالسلطة التشريعية، الأثر على المواطنين، أدوار مختلف جهات القطاع العام، حقوق المواطنين وهيئات القطاع العام وغيرها.

التقدير/ الحكم المهني والشك المهني

تعد ممارسة التقدير المهني أمراً أساسيا في جميع مراحل المسار الرقابي؛ إذ يستخدمه المدقق عند اتخاذ القرار المتعلق بتحديد موضوع الرقابة ونطاقها والمعايير الرقابية الملائمة له وبمستوى التأكيد، وعند تقييم المخاطر والأهمية النسبية ، ويستخدم كذلك لتقييم الإجراءات الضرورية لجمع أدلة الإثبات الملائمة وتحليلها

أما الشك المهني فتأتي أهمية ممارسته في إطار ضمان أن يتجنب المدقق الانحياز الشخصي، وللتأكد من أنه يعمل بشكل عقلاني اعتماداً على التقويم النقدي لجميع الأدلة التي يتم تجميعها

رقابة الجودة

لابد وأن يتحمل المدقق مسؤولية الجودة الشاملة للرقابة؛ لضمان تنفيذ عمليات الرقابة وفقاً للمعايير المهنية والقوانين والأنظمة واللوائح ذات الصلة، وأن التقارير مناسبة في الظروف المحيطة، على غرار باقي الأعمال الرقابية ، تخضع مهام مراجعة التقارير الطوعية لإجراءات ضمان الجودة المعمول بها لدى الجهاز ومن أجل تحقيق ذلك، فإنه ينغي على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضمن بأن يمتلك الفريق الرقابي بشكل جماعي الكفاءة المهنية للقيام بالرقابة

التوثيـق

الغايـة مـن توثيـق العمـل الرقابـي المنجـز هـو تعزيـز الشـفافية بشـأن العمـل المنجـز لتمكين المدقـق المتمرس، الـذي لا يملـك أي معرفـة مسـبقة بالمهمـة -محـل الرقابة -مـن فهـم المسـائل الهامـة والاسـتنتاجات والآراء التـي تظهـر خلال المهمـة الرقابيـة

التواصـل

علـى المدقـق أن يتواصـل خلال عمليـة الرقابـة بطريقـة فاعلـة مـع الجهـة الخاضعـة للرقابـة، أو تلـك التـي لهـا صلـة فـي إعـداد التقريـر الوطنـي الطوعـي للدولـة؛ إذ أن مـن شـأن ذلـك أن يسـاعد علـى تحقيـق فهـم متبـادل لمسـار الرقابـة والعمليـات الخاضعـة للتدقيـق، كمـا أنـه مـن المهـم أن يتكيـف شـكل التواصـل خلال عمليـة الرقابـة مـع الظـروف المحيطـة، بحيث يأخـذ المدقـق فـي اعتبـاره توقيـت عمليـات التواصـل، ومـا إذا كانـت سـتنفذ بشـكل شـفاهي أو كتابـي أو بكلتـا الطريقـتين

وبعـد أن يراعـي المدقـق المبـادئ أعلاه تبـدأ عمليـة الرقابـة بدايـة فعليـة فإنـه لابـد مـن السـير فـي مراحـل الرقابـة المعروفـة التـي حددهـا المعيـار (ISSAI4000) لرقابـة الالتـزام وهي:

أولا: التخطيط لمهمة الرقابة

تتضمـن هـذه المرحلـة الخطـوات اللازمـة لإعـداد عمليـة رقابـة تتسـم بالكفـاءة والفاعليـة وفقـا لمعاييـر الرقابـة الدوليـة الصـادرة عـن الإنتوسـاي، والتـي تنـص علـى أن: "يجـب علـى المدقـق تخطيـط عمليـة الرقابـة لضمـان ارتفـاع جـودة عمليـة الرقابـة..."
وتهـدف عمليـة التخطيـط إلـى تحديـد أهـداف مهمـة الرقابـة وتحديـد نطاقهـا، كمـا تسـاعد علـى تبنـي المنهجيـة المناسـبة للحصـول علـى أدلـة كافيـة وسـليمة لتحقيـق أهـداف الرقابـة

والأصـل أن عمليـة التخطيـط للمهـام الرقابيـة بأنواعهـا المختلفـة تبـدأ بالتخطيـط علـى مسـتوى الجهـاز الأعلـى للرقابـة، بحيـث يحـدد الجهـاز الأعلـى للرقابـة الموضوعـات محـل الرقابـة، ويعـد الخطـة السـنوية للرقابـة، كمـا يقـرر الجهاز-فيمـا يتعلـق بمهـام رقابـة الالتـزام - **مـا إذا كانـت مهـام تصديـق أو تقريـر مبـاشر**

الإطار الوطني المرجعي لإعداد التقارير الطوعية

وينبغي على الجهاز الأعلى للرقابة في إطار التخطيط لمراجعة التقارير الوطنية الطوعية -باعتبارها مهام تصديق على الالتزام -النظر في مستوى التأكيد الذي يقدمه الجهاز خلال عملية المراجعة سواء كان تأكيد معقول أم تأكيد محدود، إذ أن لتحديد مستوى التأكيد المشار إليه أثر في تصميم الخطة الرقابية لمهمة المراجعة

فالتأكيد المعقول يفيد بأن موضوع الرقابة المتمثل في التقرير الوطني الطوعي -في رأي المراجع -إما ملتزم أو غير ملتزم بالمعايير والمرجعيات التي يتم قياس الالتزام بناء عليها، أما التأكيد المحدود فيفيد بأنه لا يوجد دليل لدى المراجع يدعوه إلى الاعتقاد بأن التقرير الوطني الطوعي -محل المراجعة -ليس ملتزماً بتلك الرجعيات والمعايير. وبطبيعة الحال، لا يوجد ما يمنع الجهاز من أن يقدم التأكيدين في إطار المهمة الواحدة سواء مراجعة التقرير الوطني الطوعي، أو مهام تصديق أخرى

ويتوقف تحديد مستوى التأكيد وما إذا كان تأكيدا محدوداً أو معقولاً على عدة عوامل هي:

احتياجات المستخدم المستهدف

ويقصد بالمستخدمين المستهدفين الأفراد أو المؤسسات أو الفئات التي يقوم المراجع بإعداد تقرير الرقابة لها، وفي العديد من البلدان، يُعَد المشرّع أو الهيئة التي تصدر التشريع المستخدم الرئيسي المستهدف، ومع ذلك، ووفقًا للمعايير قد يكون هذا المستخدم أيضًا هو الجهات الرقابية أو المكلفين بالحوكمة أو عامة الناس

وتعد احتياجات المستخدم أحد أهم العوامل التي يجب وضعها في الاعتبار عند تحديد مستوى التأكيد؛ إذ يجب أن يقوم الجهاز بتقييم احتياجات المستخدمين المستهدفين لتحديد نوع الاستنتاج الأكثر ملائمة (معقول/كحدود)، وهو ما يتطلب تقييم تلك الاحتياجات - وفق ما جاء بالمعيار - ISSAI4000- من خلال فهم القرارات التي اتخذها المستخدمون، ونوع المعلومات المستخدمة في عملية اتخاذ تلك القرارات

وبمعنى آخر إذا كان اتخاذ المستخدمين للقرار المبني على التقرير الوطني الطوعي يتطلب معلومات مُفصلة، فإن اختيار التأكيد المعقول سيكون أكثر ملائمة في هذه الحالة؛ باعتبار أن مستوى التأكيد سيقدم نظرة ثاقبة بشأن موثوقية بيانات التقرير الطوعي ومصداقيتها

أما إذا انصب اهتمام المستخدمين على النتائج مع تجاهل الأنظمة والضوابط الحاكمة لإعداد تلك التقارير، فإن اختيار التأكيد المحدود لهذه الرقابة سيكون الخيار الأكثر ملائمة

إتاحة المعلومات وإمكانية الوصول إليها

على الرغم مما تملكه الأجهزة العليا للرقابة من سلطات قوية لضمان الوصول اللازم إلى المعلومات المتعلقة بعملية الفحص، إلا أن تلك الأجهزة قد تواجه بعض الحالات التي تندر فيها المعلومات المتاحة للرقابة أو تكون غير موجودة، أو أنه قد لا يُتاح للمراقب الوصول بشكلٍ كافٍ إلى المعلومات المتوفرة، الأمر الذي من شأنه التأثير على مستوى التأكيد الواجب توفيره، وخاصةً في الأحوال التي تستعين فيها الجهات محل الفحص بمصادر خارجية لتنفيذ خدماتها، بحيث يتطلب الوصول الكامل للمعلومات في هذه الحالة أن يقوم الجهاز بالرقابة على الجهة التي تقدم الخدمة، وهو ما لا تملك العديد من الأجهزة صلاحية القيام به

ومن هنا فإن الوصول إلى المعلومات المتعلقة بعملية مراجعة التقارير الوطنية الطوعية يعد عاملاً مهماً لتحديد مستوى التأكيد الذي يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يقدمه؛ خاصة وأن إعداد تلك التقارير يتم - وفق منهجية المنتدى السياسي الرفيع المستوى - من خلال عملية تشاركية واسعة بين مختلف الأطراف ذات المصلحة أو ذات العلاقة (حكومية/ أهلية/ قطاع خاص..)، الأمر الذي قد يشكل صعوبة للجهاز فيما يتعلق بعملية تتبع تلك المعلومات والوصول إليها

وعليه، فإذا استطاع المراجع أن يصل إلى معلومات كافية بشأن الأنظمة والعمليات المستخدمة في إعداد التقرير الوطني الطوعي فإنه يمكن للجهاز أن يقدم تأكيداً معقولاً في هذه الحالة، أما التأكيد المحدود فيكون في الحالة التي لا يستطيع فيها المراجع الوصول للقدر الكافي من المعلومات المتعلقة بإعداد التقرير وما يحويه من معلومات

كفاءات المراجعين

لكي تتم عملية الرقابة على الالتزام بشكل عام، والرقابة على التقارير الوطنية الطوعية بشكل خاص بنجاح، فإنه ينبغي لأفراد فريق الرقابة أن يكون لديهم المعرفة اللازمة والمهارة والخبرة في مجال التنمية المستدامة ودور التقارير الوطنية الطوعية في بيان نتائج التقدم المحرز لأهدافها

لذا، ينبغي للجهاز الأعلى للرقابة دراسة ما إذا كانت لديه الكفاءات الكافية والمناسبة

عند اتخاذ القرار بشأن نطاق الرقابة على تلك التقارير ومستوى التأكيد الواجب توفيره، فإذا كانت الكفاءات اللازمة لذلك غير موجودة، فإنه ينبغي للجهاز دراسة الحلول البديلة كتغيير تشكيل فريق الرقابة أو التعاقد مع خبير متخصص في هذا المجال وعليه يمكن القول بأنه يجب أن يحظى فريق الرقابة في مهام التأكيد المعقول بالكفاءات اللازمة والمناسبة لما يتطلبه هذا التأكيد من اختبار مفصل وموضوعي للضوابط والأنظمة والعمليات المتعلقة بموضوع الفحص

أما عمليات التأكيد المحدود، فإنها لا تتطلب ذات الكفاءة المطلوبة في فريق الرقابة على مهام التأكيد المعقول؛ نظراً لاعتمادها على طبيعة محدودة لإجراءات الرقابة ومداها وتوقيتها

إتاحة الموارد

تتطلب عمليات رقابة التأكيد المعقول مزيدًا من الوقت والموارد مقارنةً بعمليات رقابة التأكيد المحدود التي تُجرى في نفس موضوع الرقابة وبنفس النطاق؛ نظرًا لعدد ونطاق إجراءات الرقابة التي يتم اختبارها في رقابة التأكيد المعقول، ولذلك يميل الجهاز الأعلى للرقابة ذو الموارد المحدودة إلى إجراء رقابة تأكيد محدود

وعليه فإنه في إطار مراجعة التقارير الوطنية الطوعية، فإنه ينبغي - لتحديد مستوى التأكيد -وضع الموارد المتاحة لدى الجهاز في الاعتبار من خلال إعطاء الأولوية النظر أولاً في احتياجات المستخدمين، ودراسة العوامل الأخرى كالأهمية النسبية والمخاطر

وبعد وضع خطة الرقابة السنوية، وتحديد مستوى التأكيد الذي يرغب الجهاز الأعلى بتقديمه تأتي مرحلة وضع برنامج الفحص أو خطة المراجعة التي تمر عبر عدد من المحددات أو المراحل المتمثلة في الآتي:

تحديد موضوع الرقابة/ المراجعة ونطاقها

لا بد وأن يقوم فريق التدقيق بتحديد موضوع الرقابة ونطاقها تحديداً دقيقاً؛ نظراً لما لذلك من أهمية في تخطيط وتصميم المهمة الرقابية

كما أن تحديد موضوع الرقابة ونطاقه له أهمية كبيرة في تقييم ما إذا كان موضوع الرقابة أو نطاقه المحدد في خطة الرقابة السنوية للجهاز الأعلى للرقابة لا يزال صالحًا، أو أنه بحاجة إلى تعديل في ضوء ما يكون قد طرأ على المخاطر التي بنيت عليها الخطة من تغييرات

وفي إطار التقارير الوطنية الطوعية، فإنه لا مشكلة في تحديد موضوع الرقابة؛ إذا كانت الخطة السنوية للجهاز الأعلى للرقابة قد تضمنت مراجعة التقرير الوطني الطوعي كأحد موضوعات الرقابة التي يتم فحصها ومراجعتها خلال العام.

إلا أنه لا بد وأن يقوم فريق الرقابة المكلف بإجراء المراجعة على التقرير الطوعي بتحديد نطاق تلك المراجعة، سواء كانت مراجعة شاملة للتقرير بكافة أجزائه ومحتوياته، أم مراجعة جزئية تقتصر على بعض الأجزاء والبنود دون غيرها وتكمن أهمية تحديد نطاق المراجعة بشكل عام ومراجعة التقارير الوطنية الطوعية بشكل خاص في أنها تُمكِن فريق الرقابة من تصميم الإجراءات المناسبة للحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة، فضلاً عن تحديد الفترة الزمنية اللازمة لذلك، في ضوء الموارد المتاحة لفريق الرقابة

ونظراً لاعتماد التقارير الوطنية الطوعية في إعدادها على المشاركة المجتمعية من جهات حكومية متعددة، ومؤسسات المجتمع المدني وغيرها من الجهات ذات العلاقة، فضلاً عن أنها تتناول في الغالب التقدم المحرز بشأن أكثر من هدف من أهداف التنمية المستدامة، فإن عملية تحديد نطاق الرقابة -في حال اختيار المراجعة الجزئية - تشمل تحديد الجهات التي ستُدرَج في عملية الرقابة أو المراجعة؛ إذ قد يكون من الصعب على فريق الرقابة الرجوع لكافة الجهات المشاركة في إعداد التقرير

كما يشمل تحديد نطاق المراجعة أيضاً تحديد الموضوعات ذات الأهمية وفق ما يراه الفريق مناسباً؛ وذلك في ظل اشتمال التقرير على بنود متعددة قد تتناول أكثر من موضوع أو أكثر من هدف من أهداف التنمية المستدامة

ويعتمد اختيار فريق الفحص للموضوعات ذات الأهمية على عدد من العوامل

- كصلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة
- وإمكانيات المراجعين
- والغرض من إجراء عملية المراجعة
- مخاطر التنفيذ
- القابلية للتدقيق
- الأثر المحتمل للتدقيق على الموضوع على تنفيذ أهداف التنمية المستدامة

كما يمكن اختيار وتحديد نطاق موضوع التدقيق بناء على المصالح والتوقعات العامة للمستفيدين، ورغبتهم في التأكد من فاعلية وكفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، فضلاً عن مدى

علاقة موضوع الرقابة بالقضايا البارزة في المجتمع، وتأثيرها على المواطنين، ومدى ارتباطه أيضاً بالإنفاق الحكومي والأموال العامة، وغيرها من العوامل التي يمكن لفريق الرقابة تقديرها بالاعتماد على ظروف وأحوال كل دولة

وفي جميع الأحوال فإنه ينبغي أن يكون نطاق المهمة كافياً - في حد ذاته -لتحقيق أهداف عملية المراجعة

ولا يفوتنا في هذا الصدد التذكير بارتباط موضوع الرقابة ونطاقها بالمعايير ذات الصلة بالموضوع، فالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (4000) ينص على أنه عندما يتمتع الجهاز الأعلى للرقابة بصلاحية اختيار تغطية عمليات رقابة الالتزام، فإنه يتعين على المراجع تحديد معايير الرقابة ذات الصلة قبل إجراء الرقابة؛ لتوفير أساس للاستنتاج/الرأي حول موضوع الرقابة

تحديد هدف الرقابة / المراجعة

يحدد هدف الرقابة/ المراجعة - بشكل عام - ما يهدف المراجع إلى الإجابة عليه من خلال عملية الرقابة، وتكمن أهمية تحديد هدف أو أهداف الرقابة في كونه أحد مرتكزات اختيار منهجية عمليات الرقابة وتصميمها. وقد تكون بعض أهداف الرقابة بمثابة أسئلة عامة، ويمكن تقسيمها إلى أسئلة فرعية محددة

وفيما يتعلق بمراجعة التقارير الوطنية الطوعية فإن عملية الرقابة تهدف إلى إبداء الرأي فيما يتضمنه التقرير الطوعي من بيانات، والتحقق من موثوقيتها ومصداقيتها بهدف تقديم تأكيد (معقول/ محدود) لتلك البيانات، على النحو الذي يؤدي إلى تعزيز ثقة المستخدمين بها

فمراجعة التقارير الوطنية الطوعية تجري بهدف إضفاء المصداقية على التأكيدات المقدمة من الجهة الحكومية المعنية بإعداد التقرير إلى كافة أصحاب المصلحة، لذا فإن عملية الرقابة والمراجعة هنا تأتي في إطار احتمالية الكشف عن أخطاء جوهرية تتعلق بتضمين التقرير الطوعي معلومات خاطئة أو ناقصة سواء كان ذلك بدافع الاحتيال أو الخطأ متعمداً كان أو غير متعمد

فهم عمليات الجهة

يعد فهم الجهة محل الرقابة أمراً بالغ الأهمية في عملية التخطيط الفعال للمهمة الرقابية وتنفيذها، إذ أن فهم الجهة يسهم بشكل فعال في تحديد موضوع الرقابة ونطاقها ومعاييرها

وقد تغطي عملية الرقابة أكثر من جهة - بالنظر لموضوع الرقابة وأهدافها -وفي هذه الحالات ينبغي لأعضاء فريق الرقابة التعرف على دور الجهات التي تندرج أنشطتها ضمن نطاق موضوع الرقابة

وحيث أن عملية إعداد واستعراض التقارير الوطنية الطوعية تتم من خلال مشاركة أكثر من جهة، فإن عملية فهم الجهة المختصة والتعرف على عملياتها ستشمل بالإضافة إلى الجهة الرئيسية المنوط بها إعداد التقرير، الجهات الأخرى التي تقوم بتزويد الجهة الرئيسية بالمعلومات ومصادر البيانات، وهنا لا بد من القول أن فهم المراجع لتلك الجهات يجب أن يركز على العناصر الضرورية للمساعدة في التوصل إلى استنتاج مقنع وصحيح بشأن أهداف الرقابة؛ ذلك أن المراجع هنا ليس بحاجة لفهم كل عمليات تلك الجهات، وإنما العمليات المتعلقة بإعداد التقارير الوطنية الطوعية فقط

فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

يعتبر فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية أحد أهم خطوات عملية التخطيط؛ نظراً لأهميته البالغة في مساعدة المدقق في فهم واستيعاب نظام المعلومات بالجهة؛ بهدف التحقق من صحة البيانات والمعلومات الصادرة عنها

ومما لا شك فيه أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع/ المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات مراجعة البيانات والمعلومات - محل الفحص -إذ قد يعتمد المدقق/ المراجع على أسلوب العينات في عملية المراجعة؛ في ضوء عدم تمكنه من فحص واختبار كافة المعلومات والبيانات المتوفرة، خاصة إذا كان نظام الرقابة الداخلية محكم وفعال وموثوق به

ويحتوي نظام الرقابة الداخلية الفعال على خمسة مكونات هي:

1. **بيئة الرقابة:** والتي تتكون من عوامل متعددة، منها ما له صلة مباشرة بالإدارة كنزاهة العاملين بمختلف مستوياتهم، والقيم الأخلاقية السائدة والمعايير السلوكية

المطبقة، ومنها عوامل مرتبطة بتنظيم المنشأة ذاتها كالهيكل التنظيمي الكفء وتحديد السلطات والمسؤوليات

2. تقييم المخاطر: والذي يُعنى بتقييم وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الجهة، والتعرف على احتمالات حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة

3. أنشطة الرقابة: وهي السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية

4. المعلومات والاتصالات: يهتم هذا المكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف الجهة، وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمنشأة عن طريق قنوات مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات

5. المتابعة: من خلال المتابعة المستمرة والتقويم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، ويعتمد تقييم ونطاق التقويم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية

وفي إطار مراجعة التقارير الوطنية الطوعية، فإن تقييم نظام الرقابة الداخلية قد لا يتعلق بجهة واحدة، وإنما جهات متعددة، وبالتالي فإن تقييم النظام المشار إليه بمكوناته الخمسة في تلك الجهات لا بد وأن يقتصر على التحقق من مدى دقة ما يتولد عن النظام عند تطبيقه من معلومات دقيقة وصحيحة، على النحو الذي يعكس حقيقة التقدم المحرز في تنفيذ أهداف التنمية المستدامة بشكل كامل وشفاف دون تضليل أو تشويه لتلك المعلومات المقدمة لأصحاب المصلحة/ الحكومة، والتي تساعدهم في اتخاذ القرار

ثانياً: جمع الأدلة

تأتي مرحلة جمع الأدلة كمرحلة تالية لعملية التخطيط للمهمة الرقابية، حيث تتضمن هذه المرحلة التنفيذ الفعلي للعملية الرقابية التي يتم فيها جمع الأدلة وتقييمها بناء على النتائج الأولية التي أسفرت عنها عملية التخطيط.

وحيث سبقت الإشارة في موضع سابق إلى أن مراجعة التقارير الوطنية الطوعية هي عبارة عن خدمة توكيدية تصديقية تهدف إلى الحصول على مستوى التأكيد الملائم للبيانات الواردة في التقرير الطوعي، وذلك في إطار مهام التصديق على الالتزام، فإن دور المراجع في هذه المرحلة يكمن في فحص بيانات التقرير، وإبداء رأيه في مدى صحة وموثوقية وعدالة وملاءمة تلك البيانات

في ضوء اشتمال التقرير الوطني الطوعي على العديد من البيانات والتأكيدات فإن على المراجع أن يبذل مجهودا كبيرا للحصول على المعلومات والإحصائيات بالنسبة للمؤشرات الخاصة بالغاية المرتبطة بكل هدف من أهداف التنمية المستدامة ، كما يجب عليه الاطلاع على الخطط والإستراتيجيات المعتمدة من طرف الجهة الخاضعة حتى يتمكن من إبداء رأيه على أساس سليم بمعنى أن تكون الأدلة مرتبطة ارتباطا وثيقاً بالمؤشرات والجهة المسؤولة عن إعدادها ؛ وليس معنى ذلك أن المراجع مطالب بفحص كل بيان وكل تأكيد، وإنما يجب أن يقتنع بصفة عامة - على الأقل -بأن البيانات الواقعة في نطاق فحصه معقولة قبل إبداء رأيه الفني التقرير الطوعي ككل أو كوحدة واحدة، وذلك بإتباع الخطوات الآتية:

1. تحديد البيان المطلوب فحصه والتحقق منه
2. تقويم البيان السابق من حيث أهميته
3. جمع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة عن هذا البيان
4. تقويم الأدلة من حيث كفايتها وحجيتها وارتباطها بالموضوع من عدمه
5. تكوين الرأي الفني بشأن صحة هذا البيان وعدالته ودقته وموثوقيته

ويلعب برنامج المراجعة الذي يتم إعداده في مرحلة التخطيط دوراً مهماً في تحديد البيانات المطلوب فحصها، وفي جمع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة عن هذه البيانات، فالمراجع يحاول أن يجمع أكبر قدر من أدلة الإثبات بالنسبة لكل بيان من البيانات المطلوب مراجعتها في التقرير الطوعي، بحيث يستطيع أن يبني رأيه على أساس معقول في مدى صحة هذه البيانات من عدمه.

ومما لا شك فيه أنه يجب الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى تكون أساساً معقولاً لرأي المراجع في البيانات محل الفحص، ويلاحظ أن كلمة " كافية " تشير إلى كمية الأدلة التي يحصل عليها المراجع، أما كلمة " مقنعة " فتشير إلى نوع هذه الأدلة ودرجة الاعتماد عليها.

فكل بيان من البيانات - محل المراجعة -في إطار نطاق الفحص المحدد في مرحلة التخطيط -يجب أن يخضع لتساؤل المراجع من حيث صحته أو عدم صحته، وجميع الحقائق والمعلومات التي يحصل عليها المراجع والتي تساعده في الحكم على صحة أو عدم صحة البيانات الواردة التقرير تعتبر من أدلة الإثبات، وعلى ذلك فالتقرير الطوعي بنطاق الفحص المحدد له يمكن اعتباره مجموعة من البيانات التي يجب تحقيقها، وأدلة الإثبات في المراجعة تشمل جميع الحقائق التي يستعملها المراجع في البرهان على صحة هذه البيانات أو عدم صحتها
وتتمثل أدلة الإثبات المتاحة للمراجع هنا في عدة أنواع هي:

1. المعاينة والفحص الفعلي للشيء الممثل في بيانات التقرير الطوعي وفحصه مادياً بواسطة المراجع

هو من أقوى أنواع أدلة الإثبات، فإذا استطاع المراجع معاينة التقدم المحرز في تحقيق أهداف التنمية المستدامة مادياً - وفق المعطيات الواردة في التقرير الطوعي -فهذا أقوى دليل على وجوده، إلا أن الوجود الفعلي بطبيعته لا يصلح كدليل من أدلة الإثبات إلا للأشياء التي لها كيان مادي ملموس كالمباني والعدد والآلات والاستثمارات.... ولذلك فإن هذا الدليل يقتصر على زاوية واحدة فقط هي زاوية الوجود ولا يمتد أثره إلى غير ذلك كالجودة مثلا

2. المستندات المؤيدة للعمليات (الفحص المستندي):

المستندات المؤيدة للعمليات هي أكثر أنواع أدلة الإثبات شيوعاً، ويعتمد المراجعون على هذا النوع من الأدلة أكثر من اعتمادهم على أي دليل آخر من أدلة الإثبات، فالمراجعة المستندية لعمليات التقدم المحرز في تنفيذ أهداف التنمية المستدامة

المثبتة في التقرير الوطني الطوعي تعتبر من أهم أركان عملية المراجعة، كمراجعة الفواتير والعقود ومحاضر الاجتماعات ذات الصلة، وغير ذلك من المستندات الأخرى التي تنشأ عن عمليات التنفيذ الفعلي لأهداف التنمية المستدامة

ونظراً لأهمية المستندات في الإثبات، فإن المراجع يجب أن يكون دائماً على حذر من احتمالات تزوير تلك المستندات وصوريتها، وعند فحصه للمستندات يجب عليه أن يبحث أي احتمال للشك فيها

3. الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من الغير:

تعتبر الإقرارات/المصادقات التي يحصل عليها المراجع من شخص خارجي مستقل من أقوى أنواع أدلة الإثبات، لذا فإنه يجب على المراجع أن يحدد مسبقاً ما إذا كان استخدامه لتلك الإقرارات الخارجية ضرورياً للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لدعم تأكيدات معينة في التقرير الوطني الطوعي - محل المراجعة -وذلك بهدف الحصول على بيان أو إقرار مكتوب من جهات خارجية مستقلة بصحة أو عدم صحة البيانات التي يحتويها التقرير.

فالإقرارات أو التأكيدات الخارجية تعتبر رد كتابي مباشر إلى المراجع من طرف آخر، حيث يحصل المراجع على الملاحظات مباشرة من المستفيدين أو الأطراف الثالثة غير المستفيدين التي تفيد بتلقيهم المنح أو الأموال الأخرى التي تؤكد الجهة محل الرقابة على دفعها -في إطار تحقيق أهداف التنمية المستدامة - أو التأكد من أن استخدام الأموال تم للغرض المحدد.

4. الشهادات والبيانات التي يحصل عليها المراجع من الجهة الخاضعة للفحص (الاستفسار):

يعتمد المراجع في كثير من الأحيان - إلى حد ما - على الشهادات والبيانات التي يحصل عليها من إدارة وموظفي الجهة الخاضعة للرقابة، ولاشك أن هذا النوع من الأدلة أقل حجية في الإثبات من الأنواع السابقة ، فالإدارة قد تكون لها مصلحة في إخفاء المعلومات عن المراجع أو قد يعمد الموظفون إلى إعطائه بيانات وإجابات مضللة لإخفاء الحقيقة عنه ، ولا يستطيع المراجع اكتشاف ذلك إلا إذا قام باختبارات تفصيلية على نطاق واسع مما قد يجعل عملية المراجعة باهظة التكاليف ، وفي بعض الأحيان قد لا تؤدي أي كمية من الاختبارات التفصيلية الى اكتشاف الحقيقة في حالات الغش المحبوك الذي يتم بتواطؤ الإدارة العليا وكبار الموظفين ، ولذلك فإن المراجع في كثير من الأحيان يضطر إلى الاعتماد - إلى حد ما - على الشهادات والبيانات التي يحصل عليها من إدارة وموظفي المشروع بشرط أن يأخذ

قسطاً معقولاً من الحذر والعناية في قبول هذه الشهادات والبيانات وبشرط أن يقوم بالاختبارات الكافية التي تطمئنه إلى صحة هذه الشهادات والبيانات

5. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية في الجهة الخاضعة للفحص من شأنه تقليل فرص ارتكاب الغش والأخطاء إلى أقل حد ممكن وسرعة اكتشافها عند حدوثها ، لذلك فإن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعطي نوعاً من التأكيد للمراجع بأن البيانات والمعلومات التي يظهرها التقرير - محل المراجعة -سليمة ويمكن الاعتماد على صحتها، ويجب أن يتأكد المراجع في هذا الصدد من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعلاً كما هو موضوع ، فقد يكون هناك نظام سليم مكتوب للرقابة الداخلية ولكنه لا ينفذ فعلاً ويلجأ الموظفون القائمون بالعمل إلى عدم التقيد به اختصارا للوقت من وجهة نظرهم أو للتخلص مما قد يسمونه إجراءات روتينية؛ لذلك فإن من واجبات المراجع أن يتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعلا كما تم تخطيطه، هذا بالإضافة إلى تقويمه للنظام في مجموعه للحكم على سلامته ودرجة الاعتماد عليه ولتحديد كمية الاختبارات التفصيلية التي سيقوم بها

6. عمليات التحليل التي يقوم بها المراجع بنفسه.

إن اكتشاف الأخطاء من المزايا المهمة التي قد تنتج عن عملية المراجعة، ولكي يطمئن المراجع إلى صحة بعض البيانات المدرجة في التقرير - محل المراجعة - وخاصة المعلومات الحسابية، فإنه يقوم بمراجعتها بنفسه الناحية الحسابية للتأكد من صحتها، ولكن هذه الخاصية تعتبر معدومة تماماً خاصة إذا كان النظام المعلوماتي آلي وغير يدوي

7. الارتباط بين البيانات محل الفحص.

من المعروف أن هناك ترابطاً بين البيانات التي يظهرها أي تقرير سليم يؤدي الغرض من وجوده بدقة وأمانة، وهذا الترابط يؤدي إلى زيادة ثقة المراجع في هذه البيانات ويعتبر دليلاً من أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع، وتترجم هذه العلاقات عادة في شكل نسب مئوية وتقارن هذه النسب بالنسب التي حققتها الجهة محل الفحص في السنوات السابقة وبالنسب التي تحققها المشروعات المماثلة.

فالمراجع الكفء هو الذي يجب أن يلاحظ هذه العلاقات والمقارنات بين البنود المختلفة وفي حالة عدم تحقق الارتباط أو العلاقة المنشودة عليه أن يقوم ببحث الموضوع باستفاضة، حتى يقتنع بأن ذلك لم ينشأ عن غش أو تلاعب في الأرقام والإحصائيات، فكما أن النظام والتوحيد في البيانات يؤدي إلى زيادة ثقة المراجع

في الأرقام والإحصائيات فإن الاختلاف بين البيانات وعدم قابليتها للمقارنة يجب أن يثير تساؤل المراجع ويدعوه إلى بحث الأسباب التي أدت إلى ذلك إلى أن يقتنع بجدية هذه الأسباب.

وعليه، فإنه يتبين من استعراض ما سبق من أدلة، اختلاف حجيتها ودرجة الاعتماد عليها، الأمر الذي يوجب على المراجع أن يكون دائماً يقظاً ومدركاً لهذه الاختلافات، فضلاً عن صعوبة الحصول على بعض هذه الأدلة دون البعض الأخر فمثلاً لا يستطيع المراجع الحصول على بيانات من الغير بالسهولة نفسها التي يحصل بها على بيانات موظفي الجهة محل الفحص، وبالتالي فإن تكلفة الحصول على الدليل من حيث الوقت والمجهود تتبع صعوبة الحصول عليه، فبعض الأدلة أكثر كلفة في الحصول عليها من البعض الأخر وفي هذا المجال يتعين على المراجع تقويم أهمية الدليل المرغوب الحصول عليها والموازنة بين أهمية هذا الدليل وتكلفة الحصول عليه، فمن غير المعقول إنفاق مصروفات كبيرة للحصول على بعض الأدلة غير المهمة، كذلك يجب ألا تقف التكاليف عقبة أمام المراجع في الحصول على الأدلة اللازمة لتأييد بعض البنود أو الأرقام أو المؤشرات المهمة.

أخيرا يجب أن يكون معلوماً أن أدلة الإثبات المتاحة قد لا تكون تامة ومقنعة إقناعاً نهائياً، فالمراجع عند إبداء رأيه يتعرض إلى نوع من المخاطرة المحسوبة فهو يحاول الحصول على أفضل الأدلة المتاحة ويكون رأيه طبقاً لهذه الأدلة التي يحصل عليها، وفي بعض الأحيان قد لا تكون هذه الأدلة قاطعة فقط ولكنها أيضاً قد تدفعه فعلاً الى استخلاص بعض النتائج الخاطئة، وهذا هو السبب في أن المراجع لا يشهد أو يضمن صحة البيانات الواردة في التقرير ولكنه يبدي رأيه فيها فقط.

ثالثاً: تحليل وتقييم الأدلة

يقيِّم المراجع الأدلة التي حصل عليها؛ لتحديد ما إذا كانت هذه الأدلة كافية ومناسبة لتقليل مخاطر الرقابة أو عمل استنتاج غير صحيح إلى أدنى مستوى مقبول؛ من أجل الوصول إلى رؤية متوازنة وموضوعية بشأن الموضوع - محل الفحص -.

وتستلزم عملية التقويم النظر في جميع الأدلة المتحصل عليها لمعرفة مدى كفايتها وكفاءتها، فكفاية الأدلة تعبر عن عدد الأدلة المناسبة للاعتماد عليها مقارنة بالألة التي تم جمعها، حيث ينبغي أخذ بعض الأمور بعين الاعتبار عند تحديد عدد الأدلة التي يحتاجها المدقق ومنها:

1. الهدف من عملية التدقيق

فإذا كان الهدف ابداء الراي - كما هو الحال في مراجعة التقارير الطوعية -فإن عدد الأدلة يختلف عندما يكون الهدف اكتشاف الأخطاء أو الغش.

2. الأهمية النسبية (أهمية النشاط الخاضع للتدقيق)

اذ يتناسب عدد الأدلة بشكل طردي مع درجة الأهمية.

3. درجة المخاطر المرتبطة بالنشاط

اذ تتناسب درجة المخاطرة بشكل طردي مع عدد الأدلة.

4. حجم المجتمع ومدى تجانس وحداته

اذ كلما كان حجم المجتمع كبير ومن ثم حجم العينة فان عدد الأدلة سيزداد، وهو ما يمكن إسقاطه على مراجعة التقارير الطوعية فكلما كان عدد الجهات الخاضعة للتدقيق زاد عدد الأدلة المطلوبة.

5. درجة كفاءة المدقق وخبرته

اذ تؤثر كفاءة المدقق على عدد الأدلة التي سيتم الحصول عليها.

أما كفاءة الأدلة فيقصد بها جودة الدليل أو صحته التي تؤثر فيها بعض العوامل، منها:

- **استقلالية الدليل:** فكلما كان الدليل مستقلاً عن الأداء كلما كانت جودته أعلى، فالأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أعلى جودة من تلك التي يحصل عليها من جهات خارجية كالمصادقات، وهذه الأخيرة أعلى جودة من الأدلة التي يحصل عليها المدقق ويُحتفظ بها في الجهة الخاضعة للفحص وهكذا...

- **وقت الحصول على الدليل:** فإذا تم الحصول على الدليل في الوقت المناسب فإن صحته تكون اقوى مما لو تم الحصول عليه بشكل متأخر.

- **درجة كفاءة المدقق** وخبرته في العمل.

- **درجة الثقة بالجهة التي تقدم الدليل:** بشكل عام تعتبر الجهة الرسمية أكثر ثقة من الجهات غير الرسمية، والجهات الخارجية أكثر ثقة من الجهات الداخلية.

- **درجة كفاءة الرقابة الداخلية:** إذ تعتبر عامل مؤثر في كفاية وكفاءة الأدلة.

- **درجة ارتباط الدليل بالنشاط الخاضع للتدقيق:** إذ ان الأدلة المرتبطة مباشرة بنشاط التدقيق تعد أكثر جودة من الأدلة غير المباشرة.

- **الأدلة الموثقة:** أكثر كفاءة من الأدلة الشفوية.

- **نوعية المستندات:** فالمستندات الأصلية أكثر كفاءة وموثوقية من المستندات المصورة او المستنسخة.

ولمعرفة تفاصيل أوفى عن آلية استنباط الاستنتاجات من الأدلة الرقابية وكيفية عمل الاختبارات على الضوابط والأخطاء الجوهرية والتوثيق والتواصل، فإنه يمكن الرجوع للمعايير والأدلة الرقابية المتعلقة بهذا الشأن.

رابعًا: إعداد التقرير

بعد انتهاء عملية الفحص الفعلي وجمع الأدلة وتقييمها واستنباط الاستنتاجات منها - وفق ما سبق - تأتي مرحلة إعداد تقرير الرقابة النهائي بشأن مراجعة التقرير الوطني الطوعي تمهيداً لإصداره.

ونظراً لكون مراجعة التقرير الوطني الطوعي هي أحد مهام التصديق على الالتزام، فإنه من المنطقي أن يحتوي تقرير الرقابة النموذجي المعد بشأنه على الرأي الفني للمراجع بشأن دقة وموثوقية ومصداقية البيانات والمعلومات التي تضمنها التقرير، حيث يعرض الاستنتاج أو الرأي في شكل تقرير إلى المستخدم المستهدف، ويدرج المراجعين التوصيات واستجابات الجهة عليهم.

ويتم إعداد تقرير الرقابة الذي يمثل الناتج النهائي لعملية الرقابة بناءً على أدلة الرقابة المناسبة والكافية التي جمعها المراجعون أثناء تنفيذ إجراءات الرقابة، حيث يقدم الجهاز الأعلى للرقابة رسمياً نتائج الرقابة لكافة المستخدمين، فيما يتعلق بدقة وملائمة وموثوقية بيانات التقرير الوطني الطوعي المتعلقة بالتقدم المحرز في تنفيذ أهداف التنمية المستدامة، وذلك على النحو الذي يشكل فرصة للطرف المسئول لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لمعالجة الانحرافات، ويسهل على المراجع - في ذات الوقت - متابعة نتائج تلك الإجراءات واتخاذ إجراءات تصحيحية عند الضرورة.

وتتطلب المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام أن يكون التقرير المكتوب، الذي يعرض النتائج بالشكل المناسب، **قد تم إعداده في نهاية كل مهمة رقابية، وفق الشكل الذي يحدده نظام وصلاحية الجهاز الأعلى للرقابة** وذلك من حيث محتوى التقرير والمبادئ التي يقوم عليها، والتي لا تخرج في الغالب عن المعايير الدولية والأدلة الرقابية المطبقة.

إلا أنه ينبغي الإشارة إلى أنه طالما كان تقرير مراجعة التقارير الوطنية الطوعية يقع في إطار مهام التصديق على الالتزام، فإن على المراجع أن يعبر في تقريره عما توصل إليه من استنتاجات بشأن صحة وموثوقية التأكيدات والمعلومات والبيانات المضمنة في التقرير - محل المراجعة - وذلك إما باستنتاجات أو آراء محدودة التأكيد، أو معقولة التأكيد.

ففي التأكيد المعقول يعبر المراجع عن آرائه واستنتاجاته بشكل إيجابي عما إذا

كان التقرير - محل الفحص - في رأي المراجع ملتزماً أو غير ملتزم من كافة الجوانب الجوهرية ذات الصلة، بحيث توفر البيانات - محل الفحص - وجهة نظر حقيقية وعادلة بما يتماشى مع المعايير الطبقة.

أما في التأكيد المحدود، فإن على المراجع أن يوضح أن ما توصل إليه من استنتاجات وآراء في ضوء إجراءات الرقابة لا تتضمن ما يجعل المراجع يعتقد بأن التقرير - محل الفحص -لا يلتزم بالمعايير المطبقة.

ويمكن أن يتضمن تقرير المراجع كذلك الإبلاغ عن الحالات التي لاحظها لعدم الإلتزام بالقوانين واللوائح وإجراءات الحوكمة وما إلى ذلك، وتعتمد الحاجة إلى إبلاغ السلطات المعنية بذلك على أهمية حالات عدم الالتزام وشدتها

المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
ARABOSAI

خامسًا: المتابعة

وكأي عملية تدقيق، فإنه لا بد وأن يصدر بشأن تدقيق التنمية المستدامة تقرير بما تم التوصل إليه من نتائج يرسل للجهة المعنية، حيث يجب أن يتسم التقرير بالتوازن من خلال ذكر ما الذي أحسنت الحكومة عمله في جهودها لتنفيذ الأهداف الوطنية، وما الذي يحتاج إلى تطوير؛ فالتقرير المتوازن بشأن أهداف التنمية المستدامة يضيف قيمة كبيرة، لأنه يشجع الحكومة على الاستمرار في الإجراءات ذات الأثر الإيجابي ومن جهة، ويعمل على تصويب وتحسين وتطوير الجوانب الأخرى.

ومن البديهي أن تنفيذ عملية التدقيق المشار إليها، وما تتضمنه من إصدار تقرير بالنتائج المستخلصة منها، لا بد وأن تتبعه عملية متابعة فعالة، فالمتابعة في إطار التدقيق على تنفيذ أهداف التنمية المستدامة، تعتبر أمرا هاما، لذا يجب على الجهاز الأعلى للرقابة إجراء متابعة للتدقيق؛ ليس فقط من أجل التأكد من تطبيق التوصيات، وإنما للتأكد أيضا من التقدم المحرز في تحقيق الغايات الوطنية في مراحل مختلفة من الزمن.

لذا توصي مبادئ رقابة الالتزام بأنه يتعين على المراجعين متابعة حالات عدم الالتزام حسب الضرورة، **حيث تعد متابعة الرقابة إحدى العمليات التي يتابع** من خلالها المراجع ما يتخذه الطرف المسؤول من إجراءات تصحيحية لمواجهة حالات عدم الالتزام المحددة في تقرير الرقابة المبلغ.

وتتباين الحاجة إلى متابعة حالات عدم الالتزام التي تم الإبلاغ عنها بحسب حالة عدم الالتزام المحددة والظروف الخاصة بعملية الرقابة، **حيث تبدو أهمية المتابعة في أنها تسهل عملية التنفيذ الفعال للإجراءات التصحيحية**، وتقدم تعقيبات مفيدة إلى الجهة الخاضعة للرقابة ومستخدمي التقرير والمراجعين في عمليات الرقابة المستقبلية المخطط لها.

ويقوم الجهاز الأعلى للرقابة بعملية المتابعة بحسب الإجراءات والأطر والصلاحيات المتبعة لديه، وذلك وفق المبادئ المنصوص عليها في المعايير الدولية ذات الصلة

سادساً : المصطلحات

التنميةُ المستدامةُ

هو مصطلحٌ أمميٌ (صادرٌ عن الأمم المتحدة)، يهدف إلى تطوير موارد كوكب الأرض الطبيعية والبشرية، وتجويد التعاطي الاقتصادي والاجتماعي معها، على النحو الذي يلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها، حيث رسمت الأمم المتحدة بهذا المصطلح خارطةَ التنميةِ البيئيةِ والاقتصادية، لتحسين ظروف معيشة كل فرد في المجتمع، دون الإفراطِ في استخدام الموارد الطبيعية، التي تُحَمِل كوكبَ الأرضِ فوق طاقته.[1]

الاستعراضات الوطنية الطوعية

هي عبارة عن تقارير تهدف إلى تتبّع التقدّم المُحرز على صعيد تنفيذ خطة 2030، بما في ذلك أهداف التنمية المستدامة ومقاصدها في كافة البلدان، على نحوٍ يراعي طابعها العالمي والمتكامل، ويحقق تلك الأهداف بكلّ أبعادها.[2]

مهمة التصديق

عملية منظمة تهدف إلى الوصول إلى الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تقدمها تلك الجهات تلتزم بالمعايير والمرجعيات المحددة.

ملاءمة التوقيت

يقصد بها أن تكون البيانات والمعلومات الواردة في التقرير قد تم عرضها في الوقت المناسب الذي تتحقق معه الاستفادة منها من قبل متخذي القرار ومختلف أصحاب المصلحة قبل أن تفقد قدرتها على التأثير.

(1) انظر: https://masralarabia.net
(2) راجع: المنتدى السياسي الرفيع المستوى المعني بالتنمية المستدامة، دليل لإعداد الاستعراضات الوطنية الطوعية

ملاءمة التأثير

فيقصد به التغذية العكسية أو الراجعة التي يحدثها عرض تلك المعلومات والبيانات على آليات تنفيذ الخطة.

القيمة التنبؤية

فيقصد بها قياس مدى قدرة البيانات والمعلومات المعروضة على مساعدة مستخدمي التقرير ومتخذي القرار على التنبؤ بآثار تلك المعلومات على التقدم المحرز في تحقيق أهداف التنمية المستدامة في المستقبل.

المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
ARABOSAI